

Heritage Assets: desafios para a sua mensuração*

Heritage Assets: challenges for your measurement

Charline Barbosa Pires¹
Daniel Cerqueira Ribeiro²
Jorge Katsumi Niyama³
José Matias-Pereira⁴

Resumo

Este estudo tem como objetivo identificar quais são, segundo os pesquisadores do tema heritage assets (HA) em âmbito internacional, os principais desafios enfrentados pela Contabilidade no processo de mensuração desses ativos. Para tanto, discutem-se temas relacionados à Teoria da Mensuração e HA, apresentando-se aspectos conceituais e contábeis relacionados a essa temática. Sob a perspectiva metodológica, trata-se de pesquisa teórico-exploratória, qualitativa, descritiva e bibliográfica, apoiada nos principais autores internacionais. O resultado principal do presente estudo foi a evidência dos diversos métodos e modelos disponíveis para a mensuração do HA com suas respectivas limitações. Constata-se que esses métodos e modelos recebem críticas, principalmente, pelo fato de não serem capazes de captar os atributos específicos desse tipo de ativo. Assim, observa-se que a Contabilidade tem um longo caminho a trilhar na busca pelos critérios adequados para capturar não apenas os atributos financeiros, mas também sociais e de importância cultural, ambiental, hereditária e educacional dos heritage assets.

Palavras-chave: Heritage assets. Mensuração contábil. Bens públicos

Abstract

This study aims to identify what are the main challenges facing the accounting in the measurement process of these assets according to the theme of heritage assets (HA) researchers internationally. Therefore, we discuss issues related to the Theory of Measurement and HA, presenting conceptual and financial aspects related to this issue. Under the methodological perspective, it is theoretical and exploratory research, qualitative, descriptive and bibliographic, supported by leading international authors. The main result of this study was the presence of the various methods and models available for the measurement of HA with their limitations. It is known that these methods and models receive criticism, mainly because of not being able to capture the specific attributes of this type of asset. Thus, it is observed that the accountancy has a long way to go in the search for appropriate criteria to capture not only the financial attributes, but also social and cultural, environmental, hereditary and educational of heritage assets.

Keywords: Heritage assets. accounting measurement. public assets.

* Recebido em: 15/03/2016.
Aprovado em: 04/02/2017.

¹ Mestre em Ciências Contábeis pela Universidade do Vale do Rio dos Sinos – UNISINOS e Doutorado em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília – UnB (Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB/UFPB/UFRN).

² Mestre em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP) e Doutorado em Ciências Contábeis pela Universidade de Brasília – UnB (Programa Multi-Institucional e Inter-Regional de Pós-Graduação em Ciências Contábeis da UnB/UFPB/UFRN).

³ Doutor em Controladoria e Contabilidade pela Universidade de São Paulo (USP) e Pós-Doutor pela University of Otago.

⁴ Doutor em Ciências Políticas pelo Universidad Complutense de Madrid, Espanha (2001) e Pós-Doutor em Administração pela Faculdade de Economia, Administração e Contabilidade da Universidade de São Paulo (USP).

1 Introdução

A importância da discussão de temas relacionados aos heritage assets (HA) tem crescido nas últimas décadas, principalmente em função das alterações definidas para a contabilização das operações pelas entidades públicas. Adam, Mussari e Jones (2011) explicam que, tradicionalmente, esses itens eram ignorados pela contabilidade pública, uma vez que são elementos não realizáveis e que não geram receita. Porém, essa realidade mudou e, atualmente, faz-se necessário conhecer e mensurar os heritage assets (ELLWOOD; GREENWOOD, 2014).

Se, de um modo geral, a escolha das bases de mensuração de um ativo requer reflexão, pois deve levar em consideração os atributos a serem mensurados, que são diversos e dependem do modelo de decisão de cada usuário, as características inerentes aos heritage assets tornam essa tarefa ainda mais complexa. Tais características permitem que esses ativos sejam considerados bens públicos, são sumarizadas por Biondi e Lapsley (2014) da seguinte forma: (a) normalmente, não possuem preço de compra ou custo de aquisição equivalente; (b) seu valor financeiro, baseado, apenas, no seu valor de mercado, não reflete o seu valor em termos culturais, ambientais, educacionais e históricos; (c) via de regra, existem proibições ou restrições que impedem a sua venda; (d) são insubstituíveis e incomparáveis; e (e) possuem vida útil duradoura.

Assim, diversos são os aspectos a serem observados na busca pelo método de mensuração apropriado para esses ativos e a escolha de bases inadequadas pode prejudicar a qualidade da informação apresentada, que deixa de ser útil e relevante para seus usuários.

Nesse sentido, Biondi e Lapsley (2014) afirmam que os problemas relacionados ao reconhecimento e mensuração dos heritage assets limitam o potencial da contabilidade em contribuir com a governança pública com base no fornecimento de informações para a tomada de decisão e responsabilização dos gestores de organizações com HA significativos. Para os autores, o ato de mensurar esses ativos pode aparentar transparência, mas, se as mensurações são subjetivas, as informações podem aumentar a incerteza e dificultar a compreensão da situação financeira da entidade.

Nesse contexto, com o intuito de contribuir com a temática, tem-se a seguinte questão de pesquisa: quais são os principais desafios enfrentados pela Contabilidade no

processo de mensuração dos Heritage Assets, segundo os modelos propostos na literatura internacional?

Com a finalidade de responder a questão formulada, o objetivo central deste artigo é identificar quais são, segundo os pesquisadores do tema em âmbito internacional, os principais desafios enfrentados pela Contabilidade no processo de mensuração dos HA.

A relevância do presente estudo fica evidenciada quando se percebe que o aprimoramento dos critérios de mensuração dos heritage assets contribui, diretamente, para uma representação mais fiel do patrimônio, propiciando transparência da gestão e da prestação de contas (accountability) desses ativos valiosos para a sociedade.

O estudo está organizado em cinco capítulos: Introdução, que apresenta uma breve contextualização da pesquisa, bem como o seu objetivo; Referencial Teórico, no qual apresenta-se a revisão da literatura que suporta esta pesquisa; Metodologia, na qual são descritos os aspectos metodológicos, seguida pela discussão a respeito dos temas críticos envolvidos na mensuração de HA, Considerações Finais e Referências.

2 Fundamentação Teórica

Este capítulo discute os principais conceitos relacionados à Teoria da Mensuração, bem como apresenta as definições de heritage assets discutidas na literatura e descreve o seu tratamento contábil, conforme exposto nos pronunciamentos emitidos pelos organismos contábeis.

2.1 Teoria da Mensuração

Na medida em que este estudo se propõe a discutir os desafios inerentes à mensuração de um grupo específico de ativos, denominado heritage assets, faz-se necessária a abordagem da Teoria da Mensuração com foco na sua interação com a Contabilidade.

Mensuração pode ser entendida como uma linguagem especial que representa um fenômeno do mundo real por meio de números e relações entre números que são pre-determinados dentro de um sistema numérico (IJIRI, 1967 apud REPORT OF THE COMMITTEE ON FOUNDATIONS OF ACCOUNTING MEASUREMENT, 1971). No processo de mensuração, são atribuídos números a objetos ou eventos de acordo com regras previamente estabelecidas (STEVENS, 1964 apud REPORT OF THE COMMITTEE ON FOUNDATIONS OF ACCOUNTING MEASUREMENT, 1971) e, em função disso, é possível representar as

propriedades de sistemas materiais que não são números (CAMPBELL, 1938 apud GODFREY et al., 2006).

Kerlinger (1986 apud VEHMANEN, 2013) esclarece que não se mensuram objetos, mas sim as suas propriedades, ou seja, o foco da mensuração são os atributos e características de determinados objetos.

No contexto contábil, a mensuração pode ser entendida como a atribuição de números aos fenômenos passados, presentes e futuros de uma entidade com base na observação e de acordo com determinadas regras (REPORT OF THE COMMITTEE ON FOUNDATIONS OF ACCOUNTING MEASUREMENT, 1971). A sua principal finalidade é a geração de informações quantitativas (IJIRI, 1975 apud RELVAS, 2008).

Dessa forma, para os usuários dos dados contábeis, a mensuração contábil é, apenas, um meio para um fim, que é a geração de informações úteis. Isso significa que os usuários estão interessados apenas nas medidas que são úteis no seu processo de decisão (IJIRI; JAEDICKE, 1966). Nesse sentido, cabe destacar que, uma vez que a mensuração pressupõe algo a ser medido, a menos que se saiba o que esse algo é, nenhuma mensuração pode ter significado (CAWS, 1959, apud LARSON, 1969).

Assim, antes que as bases de mensuração sejam definidas, faz-se necessário definir os atributos dos objetos a serem mensurados, bem como as características qualitativas pretendidas da informação. Por essa razão, para que seja possível o entendimento das dificuldades e desafios envolvidos na sua mensuração, discutem-se as características dos heritage assets, pois, nas palavras de Landriani e Pozzoli (2014, p. 2779), “em essência, a melhor base de valor é determinada pelo próprio heritage asset, mesmo que uma variedade de métodos e premissas contribuam para criar um nível elevado de critérios de mensuração”.

2.2 Definição de Heritage Assets

Não existe uma definição legal, formal ou contábil única de heritage assets (WILD, 2013; BIONDI; LAPSLEY, 2014). “É mais fácil nomear estes ativos do que defini-los em uma estrutura conceitual ou padrão contábil, mesmo em uma única língua” (ADAM et al., 2001 apud BIONDI; LAPSLEY, 2014, p. 149).

Segundo Barker (2006), heritage assets são elementos de difícil definição e são diferentes dos demais ativos porque o seu valor deriva do fato de que não podem ser reproduzidos ou substituídos e, além disso, pode-se afirmar que é improvável que sejam negociados.

Mautz (1981) foi um dos primeiros pesquisadores a contribuir com as discussões sobre heritage assets (ELWOOD; GREENWOOD, 2014). Inicialmente, o autor propôs a classificação desses bens como passivos, na medida em que consumiam fluxos de caixa ao invés de gerá-los. Posteriormente, em função das críticas recebidas, o autor apresentou a definição de “facilidades”, ou facilities, que podem ser entendidas como os bens necessários para que as entidades sem finalidade lucrativa possam exercer suas atividades e que são adquiridos para facilitar a transferência de recursos para membros externos a elas. Nesse sentido, não existe um passivo, mas tem-se um comprometimento da entidade em continuar aceitando a saída de fluxos de caixa (MAUTZ, 1988).

Em contraponto ao conceito de facilities proposto por Mautz (1988), Pallot (1990, p. 85) sugere o emprego do termo ativos comunitários (community assets) com o objetivo de “chamar a atenção para o aspecto social/de propriedade dos ativos e diferenciar os direitos de propriedade comunitários dos direitos das unidades governamentais ou das entidades individuais”. A autora defende que tais bens sejam apresentados de forma segregada dos demais ativos operacionais da entidade e explica que esses elementos apresentam as seguintes características: (a) os ativos são mantidos sem o objetivo de geração de fluxos de caixas positivos, pois seus objetivos são sociais e não comerciais; (b) estão disponíveis para toda a comunidade; e (c) em função da inexistência de um mercado para esse tipo de bem ou devido à necessidade de preservação dos interesses sociais, os ativos comunitários não estão disponíveis para venda.

Outro conceito, apresentado por Barton (2000, p. 220), é o de public heritage facilities (PHF), que “compreende ativos físicos que uma comunidade pretende preservar indefinidamente devido à sua importância cultural, histórica, recreativa ou ambiental”. Esses elementos são mantidos com propósitos comunitários e não com o propósito de administração do governo ou geração de receitas. Os ativos pertencem à nação, mas são administrados pelo governo, que é o seu fiel depositário, para o benefício da sociedade.

Para o autor, considerando-se os propósitos contábeis, as seguintes características inerentes às public heritage facilities são importantes: (a) não visam ganhos financeiros e não são utilizadas nas atividades do governo; (b) as fontes de financiamento são os tributos e/ou doações e cobranças de usuários, quando são realizadas, con-

tribuem com uma pequena parte do valor necessário para manutenção dessas facilities; (c) devido aos seus atributos especiais, são mantidas em boas condições perpetuamente para que as gerações presentes e futuras possam usufruir delas; (d) não estão disponíveis para a venda; (e) os benefícios fluem para os seus usuários (público) e não para a entidade gestora; e (f) o público é encorajado a ser usuário por meio de materiais promocionais e do acesso livre ou de entradas a valores baixos.

Barton (2004), também, apresenta o conceito de public heritage assets (PHA) e explica que tais elementos são únicos e, por essa razão, o governo dispensa a eles um tratamento especial, garantindo o acesso indiscriminado do público, seja a partir da cobrança de determinada quantia ou gratuitamente. Via de regra, não são as taxas cobradas da população que financiam a existência desses bens, pois, na medida em que são mantidos com propósitos sociais e não para a geração de receita, o governo opta por financiá-los, principalmente, a partir da cobrança de tributos.

As condições que diferenciam os public heritage assets dos bens privados estão relacionadas ao fato de que possuem consumo não rival e não excludente. Não rival porque, ainda que pessoas visitem os museus, galerias de arte etc., o volume de serviços disponíveis para os outros usuários potenciais não sofre alterações. Não excludentes, pois todos os cidadãos possuem direitos iguais de acesso aos benefícios gerados por um bem e nenhum cidadão tem a capacidade de impedir o acesso de outro, uma vez que não tem o direito de propriedade sobre o ativo (BARTON, 2004).

Barton (2004) explica que as empresas privadas não podem fornecer bens sob essas condições, pois, se cobrassem o valor necessário para recuperar os custos de disponibilizá-los para todos os usuários, os preços seriam proibitivos e anulariam os seus objetivos sociais. A única solução é esses bens serem disponibilizados pelo governo, que têm condições de financiá-los, coletivamente, a partir da cobrança de tributos.

Além das definições propostas pelos autores mencionados, cabe destacar que, recentemente, diversos organismos contábeis tentaram propor uma definição para heritage assets com o objetivo de definir o escopo contábil de suas normas (LANDRIANI; POZZOLI, 2014).

O Financial Reporting Standard 30: Heritage assets, emitido pelo Accounting Standards Board (ASB) e aplicável no Reino Unido, define, em seu item 2, que um

heritage asset pode ser conceituado como “um ativo tangível com qualidades históricas, artísticas, científicas, tecnológicas, geofísicas e ambientais que são mantidos principalmente pela sua contribuição com o conhecimento e a cultura”. O ASB requer, dessa forma, que um ativo que se encaixa na categoria de heritage asset não tenha, apenas, um valor artístico ou cultural, mas, também, que seja usado em benefício do crescimento cultural dos interessados (LANDRIANI; POZZOLI, 2014).

Segundo o item 15 do Statement of Federal Financial Accounting Standards 29: Heritage Assets and Stewardship Land emitido pelo Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB), HA podem ser definidos como “propriedades, plantas e equipamentos (PP&E) que são únicos por uma ou mais das seguintes razões: significância histórica ou natural; importância cultural, educacional, ou artística (ou seja, estética); ou características arquitetônicas significativas”. O SFFAS 29 explica que os heritage assets podem ser colecionáveis, que são aqueles mantidos para exibição (coleções de museus, coleções de arte e acervos de biblioteca) e não colecionáveis, tais como parques, memoriais, monumentos e construções.

Já no âmbito das normas internacionais, a definição de heritage assets está prevista no IPSAS 17- Property, Plant and Equipment emitido pelo International Public Sector Accounting Standard (IPSAS). O IPSAS 17 define, em seu item 9, que alguns ativos são classificados como heritage assets em função da sua significância cultural, ambiental e histórica. Tais ativos possuem as seguintes características: (a) o seu valor em termos culturais, ambientais, educacionais e históricos provavelmente não é refletido, de forma plena, em valores financeiros baseados, apenas, em preços de mercado; (b) em função de proibições ou restrições impostas por obrigações legais ou estatutárias; esses ativos não estão disponíveis para venda; (c) normalmente, esses ativos são insubstituíveis e estão sujeitos à valorização, apesar da deterioração das suas condições físicas; e (d) pode ser difícil estimar a vida útil desses ativos, que, em alguns casos, pode ser de centenas de anos.

Verifica-se, a partir dos autores citados, que são diversas as descrições propostas para a definição de heritage assets e que nem mesmo os organismos contábeis possuem um conceito único. Além disso, a análise das definições apresentadas indica as características inerentes a esses ativos e dificultam a sua mensuração.

Uma vez discutidos os aspectos conceituais re-

lacionados aos HA, realiza-se, a seguir, uma revisão das normas que abordam o tratamento contábil desses elementos, tratando-se, especificamente, das questões que envolvem a sua mensuração.

2.3 Tratamento Contábil dos Heritage Assets

Na sequência, apresentam-se as orientações do Accounting Standards Board (ASB), do Federal Accounting Standards Advisory Board (FASAB) e do International Public Sector Accounting Standard (IPSAS) a respeito da mensuração dos heritage assets.

A partir do Financial Reporting Standard 30, o ASB prevê que a entidade deve utilizar os critérios estabelecidos na FRS 15, norma contábil que trata dos “Ativos Tangíveis Fixos” e define que, se informações sobre o custo ou valor do heritage asset estiverem disponíveis, deve-se observar o seguinte: (a) apresentar os HA no balanço patrimonial, segregando-os dos demais ativos fixos; (b) identificar, no balanço patrimonial ou em notas explicativas, as classes de HA que estão sendo evidenciadas ao custo ou pelo valor de avaliação; (c) mudanças no valor avaliado devem ser reconhecidos na demonstração de ganhos e perdas, com exceção das perdas por *impairment*.

O FRS 30 emitido pelo ASB define que, quando os ativos foram registrados ou comprados recentemente, informações sobre o seu custo ou valor de avaliação estavam disponíveis. Contudo, se não estiverem e não puderem ser obtidas a um custo que não exceda os benefícios gerados pela disponibilização da informação ao usuário, tais ativos não devem ser reconhecidos no balanço, sendo divulgados, apenas, em notas explicativas.

Ainda no que diz respeito à avaliação, o FRS 30 expõe que os valores estabelecidos não precisam ser validados por avaliadores externos e que não existe um período mínimo entre as avaliações. Deve ser adotado um período para revisões que permita avaliar e assegurar que os valores atribuídos permanecem atuais. Além disso, em seu item 21, prevê que a “avaliação pode ser feita pelo método que é mais apropriado e relevante”. Nesse sentido, o órgão objetiva, essencialmente, a disponibilização de informações confiáveis, independentemente do método que será adotado (LANDRIANI; POZZOLI, 2014).

Para a mensuração dos heritage assets, o SFFAS 29 estabelece que, com exceção dos heritage assets de múltiplo-uso, ou seja, daqueles que servem também aos propósitos administrativos do governo, os custos de aquisição, de melhoria, de construção ou de renovação do HA

devem ser reconhecidos no resultado do período em que ocorreram. Além disso, ativos recebidos em doação, com exceção dos de múltiplo-uso, não devem ser reconhecidos no custo dos ativos e, finalmente, os HA recebidos em transferência de outras entidades federais não devem afetar o custo líquido das operações ou a posição líquida da entidade.

O IPSAS 17, por sua vez, prevê que a entidade pode, mas não é obrigada, a seguir os critérios de mensuração definidos pelo Pronunciamento. De qualquer forma, se a entidade optar por reconhecer os seus HA, deverá realizar a sua mensuração inicial pelo custo e, para os ativos obtidos em operações que não envolvem trocas, como uma doação, deve-se adotar o fair value na data de aquisição. Após o reconhecimento inicial, é possível aplicar o modelo de custo ou de reavaliação. Nesse último caso, faz-se necessário que a entidade determine o fair value do ativo periodicamente (LANDRIANI; POZZOLI, 2014).

Ainda no que diz respeito à mensuração dos HA, o IPSAS 17 reconhece, em seu item 10, que alguns HA podem ter potencial de serviço, ou seja, outra finalidade que não seu valor de herança (ex.: uma construção histórica sendo utilizada como acomodação). Nesses casos, a existência de outros potenciais de serviços podem afetar a base de mensuração a ser escolhida.

Biondi e Lapsley (2014) afirmam que, ainda que em nível internacional o órgão regulador esteja consciente da necessidade de se desenvolver orientações sobre heritage assets, até esse momento, o IPSASB não fez emendas na IPSAS 17 ou estabeleceu um padrão específico para tratamento de HA. O projeto foi interrompido em 2007 e ainda não foi revitalizado.

As três normas analisadas preveem a possibilidade de que a mensuração confiável dos heritage assets não seja possível e, para esses casos, definem o disclosure em notas explicativas. Além disso, dada a variedade de elementos que podem ser classificados nesse grupo (ex.: fósseis, pinturas, castelos, parques etc.), nesse momento, as normas não estabelecem um critério único de mensuração e não é provável que façam tal exigência no futuro (LANDRIANI; POZZOLI, 2014).

Nesse sentido, conforme Mattessich (1971 apud MARTINS; ARAÚJO; NIYAMA, 2011), cabe destacar que não existe um critério de mensuração absoluto. É possível optar por uma base (ou várias) para um propósito específico e por outras bases para outras finalidades.

Com relação ao Brasil, segundo Martins et al. (2014), a norma NBC T 16.10 trata da avaliação e mensuração de ativos e passivos em entidades do setor público, porém, não são estabelecidos procedimentos contábeis para o reconhecimento e mensuração dos heritage assets, especificamente.

Hooper, Kearins e Green (2005) explicam que a variedade de opiniões sobre se os heritage assets podem ou não ser contabilizados, se devem ser contabilizados e como devem ser contabilizados, faz com que muitos países, ainda, não tenham adotado padrões que requerem a sua contabilização. Porém, não há, na literatura consultada, menção de que este é o caso brasileiro.

3 Metodologia

Para classificação da pesquisa, segue-se a estrutura posposta por Matias-Pereira (2012). Sendo assim, trata-se de uma pesquisa teórico-exploratória e qualitativa quanto à forma de abordagem do problema. Do ponto de vista dos seus objetivos, o estudo pode ser classificado como descritivo e, com relação aos procedimentos técnicos empregados, pode ser definido como bibliográfico.

Para consecução do objetivo estabelecido, foram realizadas pesquisas em publicações internacionais recentes e clássicas com a finalidade de se identificar e descrever o posicionamento dos diversos estudiosos a respeito dos desafios enfrentados pela Contabilidade no processo de reconhecimento dos diferentes atributos dos HA e a sua adequada mensuração.

4 Principais desafios no processo de mensuração dos Heritage Assets

Para Hooper, Kearins e Green (2005), existem diversas questões a serem analisadas e discutidas na contabilização dos ativos de um modo geral, mas a contabilidade para heritage assets pode ser vista de forma ainda mais problemática, na medida em que esse bem está sujeito a diferentes tratamentos, definidos por diferentes órgãos reguladores. Além disso, não existe consenso entre os estudiosos sobre o tema a respeito de qual seria o tratamento contábil mais adequado para a mensuração desses bens.

A afirmativa de que os heritage assets podem ser mensurados de forma confiável é contestada na contabilidade (BIONDI; LAPSLEY, 2014).

Micallef e Peirson (1997) acreditam que existem

métodos disponíveis e que a mensuração de heritage assets é possível. Para esses autores, a representação fiel da situação da entidade requer que os heritage assets, como ativos, sejam mensurados e incluídos nas demonstrações contábeis.

Segundo Ellwood e Greenwood (2014), definir o valor financeiro de um heritage asset às vezes pode ser fácil (especialistas em feiras de antiguidades podem fornecer o valor imediatamente), em outras ocasiões pode ser difícil (Coluna de Nelson localizada na Trafalgar Square) e, em certos casos, pode ser impossível (Rosetta Stone).

Carnegie e Wolnizer (1995) defendem que coleções de itens culturais, hereditários e científicos não podem ser mensuradas em termos financeiros. Na opinião dos autores, esses elementos sequer satisfazem os critérios para serem reconhecidos como ativos. Ao citarem Adam (1937), afirmam que concordam com o seu ponto de vista de que os esforços de se representar as coleções em termos financeiros para que possam ser contabilizadas são vulgares e não passam de uma ficção contábil.

Para Glazer e Jaenicke (1991), as diversas formas com que os itens de uma coleção são adquiridos e a dificuldade de se estimar o seu fair value tornam necessário o reconhecimento, e a mensuração de um conjunto de atributos com graus de confiança que variam, o que pode prejudicar a qualidade da informação disponibilizada.

Dada essa dificuldade, a partir da revisão da literatura, é possível identificar que são diversas as opções para mensuração de heritage assets discutidas e criticadas pelos autores.

Inicialmente, tem-se o custo histórico, de acordo com Carnegie e Wolnizer (1995), é evidente que a mensuração dos itens de uma coleção, tomando-se como base os valores de mercado, é preferível e que valores mais confiáveis podem ser obtidos com base nos preços de aquisição dos itens comprados. Contudo, sendo valores históricos, não possuem relevância quando as aquisições foram realizadas em momentos passados.

Da mesma forma, para Barton (2004), custos históricos, também, podem estar disponíveis para os ativos que são adquiridos pelas entidades, porém, deve-se refletir sobre a sua relevância para a gestão dos ativos quando os valores referem-se a períodos distantes.

Carnegie e Wolnizer (1995), ainda, chamam a atenção para a dificuldade de se estabelecer o custo de uma aquisição para uma coleção. Segundo os autores, ainda que possam existir registros e documentos que

comprovem os preços pagos por itens individuais adquiridos, nenhuma agregação dos preços será significativa uma vez que os preços de compras são determinados para cada unidade e em períodos diferentes. Além disso, muitos itens em uma coleção podem ter sido presenteados, descobertos ou podem ter se desenvolvido.

Por outro lado, Micallef e Peirson (1997) defendem que o custo histórico (de aquisição) de diversos itens classificados como *heritage assets* pode ser mensurado com segurança. Além disso, afirmam que quando as informações com base no custo histórico não forem relevantes e informações baseadas em custos correntes não estiverem disponíveis, será melhor ter informações baseadas no custo histórico do que não tê-las. Os autores, também, observam que, para itens adquiridos recentemente, o custo tende a se aproximar do valor corrente.

Para Porter (2004), a avaliação de *heritage assets* com base no custo histórico traz duas preocupações principais: (a) pode não existir um custo associado a sua “compra” ou um registro da operação; e (b) considerando-se que a maioria dos HA possui vida útil muito longa ou até mesmo indefinida, os benefícios a serem contabilizados não estão refletidos adequadamente no custo do ativo. O autor afirma que a falta de um custo identificável e relevante indica que esse método não é adequado para a mensuração de HA.

Assim como o custo histórico, o valor em uso, também, é uma alternativa proposta para a mensuração dos *heritage assets*. Carnegie e Wolnizer (1995) explicam que o valor em uso é um valor subjetivo, que representa o valor de um item para o seu dono. Sendo um valor particular, é específico para cada usuário e uso. Nos cálculos comerciais, o valor em uso de um ativo é determinado pelo fluxo de caixa líquido que se espera receber do seu uso, ou seja, trata-se de um cálculo antecipado baseado no conhecimento do preço de compra e das características físicas (ou legais) do ativo e em uma expectativa do seu ganho ou poder de receita-produção.

Por outro lado, os autores afirmam que, no caso de itens como uma coleção habilmente desenvolvida e insubstituível de espécies naturais únicas, artefatos, registros históricos, livros não editados e obras de arte raras, qualquer definição de valor em uso ou potencial de serviços estaria fora da realidade comercial. Além disso, defendem que a noção de valor em uso não possui relevância quando o dono do bem não é o usuário, ou seja, quando os benefícios derivados do “uso” dos ativos flui

para a comunidade como um todo e não para os seus mantenedores.

Para Porter (2004), a falta de um fluxo de caixa e de vendas para o HA elimina o valor recuperável como um método adequado para sua mensuração. O autor, também, critica o uso do valor realizável líquido. Os problemas ligados à adoção desse método estão relacionados com o fato de que, raramente, existem mercados para os ativos e é difícil determinar, antecipadamente, os procedimentos para a venda. Uma alternativa seria a utilização de um ativo similar, porém, como os *heritage assets* são únicos, raramente, existem ativos que podem ser utilizados para fins de comparação.

Gibson (1996 apud PORTER, 2004) reconhece que o valor presente líquido é capaz de fornecer a base de cálculo para o valor ativo, contudo, a subjetividade envolvida na escolha de uma taxa de desconto, tendo em vista a longa vida útil do ativo e a incerteza de se identificar os fluxos de caixa futuros, faz com que essa metodologia não seja apropriada para mensuração de HA.

O fair value, outra opção mencionada na literatura, também está sujeito a críticas. Para Barton (2004), em função da natureza social dos seus benefícios, do fato de serem bens de consumo não rival e não excludentes e das restrições à venda, não existe um mercado ativo e, portanto, não é possível determinar o fair value para *heritage assets*. Além disso, segundo o autor, ainda que fosse possível determinar o preço de mercado para o ativo, tal valor não seria útil, pois não contemplaria os seus benefícios sociais, já que, na medida em que a transação está sendo realizada com um comprador particular, apenas os benefícios privados esperados por ele estariam sendo considerados na transação.

Assim como o fair value, o custo de reposição, também, é alvo das críticas de Barton (2004), que explica que valores substitutos para o valor de mercado, normalmente, não estão disponíveis. Como exemplo, o autor cita os itens dos museus, descobertos em escavações arqueológicas e repassados ao longo dos séculos. Tais itens, bem como obras de arte, não podem ser replicados sem que o valor original do bem seja perdido. Para o autor, o custo de reposição de uma construção histórica, de uma estátua, etc., até poderia ser calculado, contudo, não atenderia aos propósitos contábeis.

Carnegie e Wolnizer (1995), por sua vez, consideram a adoção do valor de troca irrelevante para a mensuração dos *heritage assets*. Conforme os autores, o valor de

troca (valor de mercado) de uma propriedade ou direito legal é a quantia de dinheiro pela qual ele poderia ser trocado no mercado. Consequentemente, o valor de mercado é objetivo e pode ser verificado por qualquer pessoa interessada e com conhecimento de mercado. Ainda que o valor de troca de um ativo como, por exemplo, de uma coleção, mensurado pelo seu preço de venda corrente seja útil para avaliar a posição financeira de uma entidade que o possui, os gestores das instituições públicas não estão livres para utilizá-lo nas suas operações. Tais coleções são dedicadas ao uso público. Consequentemente, até que esse item seja declarado como “disponível no mercado”, o valor em troca de uma coleção não tem qualquer consequência, ou seja, é discutível e, para os autores, irrelevante.

A noção de valor de perda, também, é mencionada na literatura, sendo explicada por Bonbright (1937 apud CARNEGIE; WOLNIZER, 1995, p. 40) da seguinte forma: “o valor de uma propriedade para seu proprietário é idêntico em quantidade com o valor negativo da sua perda total, direta e indireta, que o proprietário pode esperar sofrer se ele for privado de sua propriedade”.

Conforme Porter (2004), o valor de perda requer o uso da menor quantia entre o custo de reposição e o valor recuperável. Considerando-se que é improvável que o valor do custo de reposição, tomando-se como base o valor presente líquido ou o valor realizável líquido, seja positivo e que a menor quantia deve ser usada, o valor resultaria em zero. Em função disso, esse método não é indicado para uma apropriada mensuração dos HA.

Entre os métodos de mensuração avaliados por Porter (2004), tem-se, ainda, o custo de viagem, que é um substituto da abordagem de mercado baseado no custo atual e não no custo hipotético, que é uma proxy para a taxa de entrada (visitantes). Como desvantagem, o autor aponta que esse método não mensura os benefícios do não-uso.

A avaliação contingente, por sua vez, é uma abordagem de mercado simulada que avalia a disposição para pagar por determinados benefícios ou a disposição em aceitar uma compensação para a redução de determinados benefícios (PORTER, 2004). O seu objetivo é mensurar os benefícios do uso (ou não-uso) (MANETTI; VALERI, 2012 apud LANDRIANI; POZZOLI, 2014). Como desvantagem desse método, Porter (2004) aponta a possibilidade de vies nas respostas.

De acordo com Landriani e Pozzoli (2014), também, é possível buscar o julgamento de profissionais espe-

cializados para a mensuração de heritage assets. Porém, os autores chamam atenção para o fato de que nesses casos é preciso limitar a excessiva discricionariedade de opiniões pessoais. Em função de preferências pessoais, o avaliador pode atribuir valores mais altos a determinado bem.

Carnegie e Wolnizer (1995) entendem que avaliações realizadas por especialistas, tais como curadores de museus, são impróprias para mensuração do valor dos itens. Primeiramente, porque curadores são empregados de instituição de arte e podem não ter a independência necessária. Além disso, podem examinar os objetos a partir de uma perspectiva artística ou científica própria que não está, necessariamente, alinhada com a realidade. Como solução, Landriani e Pozzoli (2014) sugerem a mensuração a partir da busca de consenso entre diversos especialistas.

Finalmente, a adoção de um valor nocional para a mensuração de HA é mencionada por Landriani e Pozzoli (2014). Segundo os autores, esse conceito surge da ideia de que, para os propósitos da administração, “[...] é referível que o balanço apresente um valor por mais questionável que seja do que nenhum valor”. Honestamente, é questionável se eles fornecem alguma informação útil (AUSTRALIAN GOVERNMENT, 2008 apud LANDRIANI; POZZOLI, 2014, p. 2759).

Resumem-se, no Quadro 1, as principais limitações apresentadas pelos autores na literatura consultada.

Quadro 1 – Limitações dos Critérios de Avaliação

Critério de Mensuração	Autores	Principais Limitações
Avaliação Contingente	Porter (2004)	Possibilidade de vies nas respostas.
Custo de Reposição	Barton (2004)	Dadas as suas características peculiares, os HA não podem ser substituídos sem que percam o valor original.
Custo de Viagem	Porter (2004)	Não mensura os benefícios do não uso.
Custo Histórico	Carnegie e Wolnizer (1995); Barton (2004); Micallef e Peirson (1997); Porter (2004)	Não possuem relevância quando as aquisições são realizadas em momentos distantes; Custos históricos de coleções são de difícil definição; Nem sempre um custo está associado à compra de determinado ativo; A vida útil desses bens é longa ou indefinida, logo, o custo histórico não é capaz de refletir os benefícios desse ativo.

Fair Value	Barton (2004)	Inexiste mercado ativo; O preço de mercado, ainda que identificável, não tem condições de refletir os benefícios sociais do bem.
Julgamento de Profissionais Especializados	Landriani e Pozzoli (2014); Carnegie e Wolnizer (1995)	As preferências pessoais do avaliador podem influenciar na definição dos valores.
Valor de Perda	Porter (2004)	Requer o uso da menor quantidade entre o custo de reposição e o valor recuperável, assim, o valor resultaria em zero.
Valor de Troca	Carnegie e Wolnizer (1995)	É discutível, na medida em que os bens não estão livres para serem transacionados pelas entidades mantenedoras.
Valor em Uso	Carnegie e Wolnizer (1995)	Irrelevante quando o dono do bem não é o usuário.
Valor Nocional	Landriani e Pozzoli (2014)	As informações disponíveis podem ser questionáveis.
Valor Presente Líquido	Gibson (1996 apud PORTER, 2004)	A taxa de desconto é de difícil definição, tendo em vista a longa vida útil do ativo e os fluxos de caixa futuros incertos.
Valor Realizável Líquido	Porter (2004)	Mercados ativos são raros para esse tipo de bem e ativos similares não podem ser utilizados devido as características singulares dos heritage assets.
Valor Recuperável	Porter (2004)	Não pode ser definido na medida em que inexistem um fluxo de caixa e de vendas.

Fonte: Elaborado pelos autores com base na literatura consultada.

O exposto até o momento corrobora a visão de Wild (2013). Conforme o autor, a mensuração e a evidência de determinados tipos de ativos são problemáticas. No caso dos heritage assets, é possível afirmar que, sem dúvida, esses elementos possuem “valor”, medido em termos culturais, para seus stakeholders, contudo, na maioria das vezes, esse atributo não pode ser traduzido em termos monetários de maneira satisfatória.

Barton (1999) explica que os problemas para mensuração estão relacionados ao fato de que esses ativos não possuem custo de produção e, sendo usados como bens públicos e não privados, normalmente, não estão disponíveis para venda e possuem efeitos externos. Como não fazem parte do mercado de bens privados, esses itens não possuem preços de mercado comparáveis e, como não geram receitas, não geram fluxos de caixa a partir dos quais é possível realizar a sua avaliação. Para o autor, se algum esforço de mensuração for realizado, será assumido um

uso alternativo relacionado ao mercado de bens privados, o que seria arbitrário e irreal e geraria informações distorcidas.

Observa-se, a partir da análise dos autores citados, que o procedimento contábil necessário para a adequada mensuração dos heritage assets ainda não é consenso. Diversas são as bases de mensuração propostas, mas diversas são, também, as críticas direcionadas a cada uma delas, principalmente, em função das características peculiares desse tipo de ativo que tornam os critérios de mensuração, normalmente, utilizados inapropriados e incapazes de refletir, com fidelidade, os atributos que se deseja mensurar.

5 Considerações Finais

A fragilidade dos métodos de mensuração apontada pelos autores pesquisados indica que as bases de mensuração disponíveis não são adequadas para satisfazer as necessidades dos usuários das informações contábeis, pois não traduzem em números os atributos desses ativos com características tão únicas. Diante disso, diversos autores chamam atenção para o fato de que ainda é necessário compreender as necessidades dos usuários, bem como explorar mais as características dos HA (MICAL-LEF; PEIRSON, 1997). Sendo assim, é preciso definir com clareza o que se deseja mensurar (CAWS, 1959 apud LARSON, 1969).

Nesse sentido, Barker (2006) defende que, dependendo do tipo de usuário, nem sempre a informação financeira é necessária ou é suficiente. Se for possível assumir que os financiadores e os “amigos” da entidade são os usuários dessas informações, provavelmente, eles estão interessados em saber como seus recursos foram usados para proteger, melhorar e disponibilizar os heritage assets, e, provavelmente, não estão interessados em saber o seu valor financeiro. Assim, parece improvável que informações sobre o valor contábil dos ativos satisfaçam as suas necessidades.

Carnegie e Wolnizer (1996), também, defendem que são necessárias informações quantitativas financeiras e não financeiras que podem melhorar a compreensão da sociedade sobre os valores culturais, hereditários, científicos, educacionais etc. das coleções, provavelmente com reflexos favoráveis no que diz respeito aos financiamentos.

Também para Ouda (2014), a abordagem contábil adotada, atualmente, para os heritage assets e que foca

na geração de informações financeiras é inadequada para gerar informações úteis para satisfazer as necessidades informacionais dos stakeholders, sendo necessário que informações adicionais sejam fornecidas.

Barker (2006) reflete sobre o fato de que a mensuração dos heritage assets parece ser um dos casos em que a Contabilidade precisa reconhecer que algumas coisas podem ter valores que são melhores representados de forma não-financeira.

De qualquer forma, seja visando à geração de informações financeiras ou de informações não financeiras, verifica-se que são diversos os desafios a serem enfrentados pela Contabilidade na busca pelos critérios adequados para capturar não apenas os atributos financeiros, mas também sociais e de importância cultural, ambiental, hereditária e educacional dos heritage assets. Esse caminho poderia começar a ser trilhado pelos organismos contábeis, principalmente pelo IPSASB, órgão internacional responsável pela emissão das normas contábeis que, até o presente momento, não emitiu orientações específicas para a contabilização desse tipo de ativo. Em âmbito nacional, também se faz necessária a reflexão sobre a necessidade de se estabelecer procedimentos específicos para o tratamento contábil desses bens.

Referências

- ACCOUNTING STANDARD BOARD. *Financial reporting standard 30: heritage assets*. London: ASB, 2009. Disponível em: <[http://frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/FRS-30-Heritage-Assets-\(June-2009\)-File.pdf](http://frc.org.uk/Our-Work/Publications/ASB/FRS-30-Heritage-Assets-(June-2009)-File.pdf)>. Acesso em: 28 jun. 2014.
- ADAM, Berit; MUSSARI, Riccardo; JONES, Rowan. The diversity of accrual policies in local Government financial reporting: an examination of infrastructure, art and heritage assets in Germany, Italy and the UK. *Financial Accountability & Management*, v. 27, n. 2, 2011.
- BARKER, Patricia. Heritage Assets can accounting do better? *Accountancy Ireland*, v. 38, n. 4, 2006.
- BARTON, Allan D. A trusteeship theory of accounting for natural capital assets. *ABACUS*, v. 35, n. 2, 1999.
- BARTON, Allan D. Accounting for public heritage facilities: assets or liabilities of the government? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 13, n. 2, p. 219-235, 2000.
- BARTON, Allan. The conceptual arguments concerning accounting for public heritage assets: a note. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 18, n. 3, p. 434-440, 2005.
- BIONDI, Lucia; LAPSLEY, Irvine. Accounting, transparency and governance: the heritage assets problem. *Qualitative Research in Accounting & Management*, v. 11, n. 2, p. 146-164, 2014.
- CARNEGIE, Garry D.; WOLNIZER, Peter W. Enabling accountability in museums. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 9, n. 5, p. 84-99, 1996.
- CARNEGIE, Garry D.; WOLNIZER, Peter W. The financial value of cultural, heritage and scientific collections: an accounting fiction. *Australian Accounting Review*, v. 5, n. 1, 1995.
- ELLWOOD, Sheila; GREENWOOD, Margaret. Accounting for heritage assets: does measuring economic value kill the cat? In: EUROPEAN ACCOUNTING ASSOCIATION, 37., 2014, Estonia. *Anais eletrônicos*. Estonia: European Accounting Association, 2014. Disponível em: <<http://www.eaa2014.org/userfiles/file/08%20EAA%20-%20PS.pdf>>. Acesso em: 28 jun. 2014.
- FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS ADVISORY BOARD. *Statement of Federal Financial Accounting Standards 29: heritage assets and stewardship land*. Washington: Fasab, 2008. Disponível em: <http://www.fasab.gov/pdffiles/sffas_29.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2014.
- GLAZER, Alan S.; JAENICKE, Henry R. *The conceptual framework, museum collections, and user-oriented financial statements*. Accounting Horizons, 1991.
- GODFREY, Jayne et al. *Accounting theory*. 6. ed. Sydney: John Wiley and Sons Australia, 2006.
- HOOPER, Keith; KEARINS, Kate; GREEN, Ruth. Knowing The price of everything and the value of nothing: accounting for heritage assets. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, v. 18, n. 3, p. 410-433, 2005.
- IJIRI, Yuji; JAEDICKE, Robert K. Reliability and objectivity of accounting measurements. *Accounting Review*, v. 3, n. 41, p. 474-483, 1966.

INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS. *International Public Sector Accounting Standard 17: property, plant and equipment*. New York: IPSASB, 2006. Disponível em: <<https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/ipsas-17-property-plant.pdf>>. Acesso em: 28 jun. 2014.

JUNE, Pallot. *The nature of public asset: a response to Mautz*: Accounting Horizons, 1990.

LANDRIANI, Loris; POZZOLI, Matteo. *Management and valuation of heritage asset: a comparative analysis between Italy and USA*. London: Springer, 2014.

LARSON, Kermit D. Implications of measurement theory on accounting concept formulation. *Accounting Review*, v. 1, n. 44, p. 38-47, 1969.

MARTINS, Orleans S.; ARAÚJO, Antônio M.; NIYAMA, Jorge K. Uma discussão conceitual e contemporânea sobre a teoria da mensuração e sua relação com a contabilidade. *Administração: Ensino e Pesquisa*, Rio de Janeiro, v. 12, n. 3, p. 501-528, 2011.

MARTINS, Orleans Silva et al. Uma discussão conceitual sobre o tratamento contábil dos heritage assets. *ConTexto*, v. 14, n. 26, p. 66-75, 2014.

MATIAS-PEREIRA, José. *Manual de metodologia de pesquisa científica*. São Paulo: Atlas, 2012.

MAUTZ, Robert K. Financial reporting: should government emulate business? *Journal of Accountancy*, 1981.

MAUTZ, Robert K. *Monuments, mistakes, and opportunities: accounting horizons*, 1988.

MICALLEF, Frank; PEIRSON Graham. Financial reporting of cultural, heritage, scientific and community collections. *Australian Accounting Review*, v. 7, n. 1, 1997.

OUDA, Hassan A. G. Towards a practical accounting approach for heritage assets: an alternative reporting model for the NPM practices. *Journal of Finance and Accounting*, v. 2, n. 2, p. 19-33, 2014.

PORTER, Stacey. An examination of measurement methods for valuing heritage assets using a tourism perspective. *Qualitative Research in Accounting & Management*, v. 1, n. 2, 2004.

RELVAS, T. R. S. Relação entre a mensuração contábil e a mensuração científica. In: CONGRESSO BRASILEIRO DE CONTABILIDADE, 18., 2008, Gramado/RS. *Anais...* Gramado, 2008.

REPORT of the Committee on Foundations of Accounting Measurement. *Accounting Review*, v. 46, n. 4, p. 1-48, 1971.

VEHMANEN P. Measurement of assets and the classical measurement theory. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, v. 2, p. 130-161, 2013.

WILD, Susan. Accounting for heritage, cultural and community assets – alternative metrics from a New Zealand Maori Educational Institution. *Australasian Accounting Business & Finance Journal*, v. 7, n. 1, 2013.